

【論文】

管理会計情報の質的特性

Qualitative Characteristics of Management Accounting Information

本 橋 正 美

【キーワード】 会計情報の質的特性、管理会計情報の質的基準、管理会計情報の有用性

目 次

I 序 論

II 会計情報の特性

1. 会計情報の意義
2. 会計情報の質的特性
3. 財務会計情報と管理会計情報との関係

III 管理会計情報の質的基準

1. 管理会計情報の質的要件
2. 経営情報基準の管理会計情報への適用
3. 管理会計情報の有用性
4. 管理会計情報の機能

IV 結 論

I 序 論

管理会計情報は、財務会計情報と共に会計情報を形成し、マネジメントの意思決定支援や業績管理支援、あるいは業務管理支援、経営革新支援などに必要不可欠な重要な情報であるといえる。とりわけ、今日のように企業環境が激変する経済状況の下では、経営管理者が戦略的かつ体系的に管理会計情報を活用したマネジメント手法は、以前とは比較にならないほど重視されてきていると考えられる。その場合、どのような管理会計情報を、いつ提供し、どう使うのかという管理会計情報の「質」と利用目的ないし利用方法が問題となる。

さて、会計情報の質的特性の問題に関しては、1980年に公表されたFASB（Financial Accounting Standards Board: 財務会計基準審議会）のSFAC（Statements of Financial Accounting Concepts）No.2の報告書と1989年に公表されたIASC（International Accounting Standards Committee: 国際会計基準委員会）の報告書があるが、それらは主として財務会計情報

に焦点が当てられたものである。

一方、管理会計情報の質的基準に関するものとしては、アメリカ会計学会（American Accounting Association）が1966年に公表したASOBAT（A Statement of Basic Accounting Theory: 基礎的会計理論）や同じくアメリカ会計学会が1974年に公表した「内部計画と統制の概念と基準に関する委員会報告」（Report of the Committee on Concepts and Standards—Internal Planning and Control）がある。ただし、ASOBATは周知のように、財務会計と管理会計の両方の会計全般に関する会計情報基準を明らかにしたものである。

管理会計情報の質的基準に関する研究は、筆者の知る限りASOBATに関するものや上記の「内部計画と統制の概念と基準に関する委員会報告」に関するものを除けば、今日まであまり行われてこなかったと思われる¹⁾。

管理会計情報の有用性は、概して①情報の質（目的適合性、正確性、完全性、簡潔性など）と②情報提供のタイミング（適時性：リアルタイム性）に分類することができる。しかしながら、管理会計情報が有用であるか否かは、提供された情報が要求される質を満たしているかどうか、また、提供されるタイミングによって大きく異なることはいうまでもない。

本稿では、管理会計情報の質的基準の問題に焦点を合わせて、いくつかの学説ないし指摘を検討したうえで、私見を明らかにする。

Ⅱ 会計情報の特性

1. 会計情報の意義

管理会計情報の質的問題を論ずる前に、ここで会計情報すなわち財務会計情報と管理会計情報について若干の考察を行う。ただし、会計情報の概念を検討することが本稿の課題ではないので、必要最小限の説明に止めておきたい。

わが国では会計情報について日本公認会計士協会が1996年に公表した情報システム委員会研究報告第14号「会計情報システムの一般的具備要件」の中で会計情報を次のように定義している。「会計情報とは、会計情報システムが取り扱う情報をいい、情報処理過程上、事実情報、参照情報及び集約情報に分類されるものとする²⁾。」

この定義について上記報告書の注で「事実情報、参照情報及び集約情報のそれぞれは、会計情報システムによる処理過程又は処理結果の有効性と信頼性を確保するために、内部統制領域において処理結果と比較照合される情報として機能する場合がある³⁾。」とされている。上記報告書では、さらに事実情報、参照情報、集約情報について以下のように定義している。

「事実情報とは、会計事実を認識・測定した結果生じる、会計的属性を示す情報をいう⁴⁾。」

この定義について上記報告書の注で「事実情報には、日付、貸借区分、勘定科目、取引先、取引

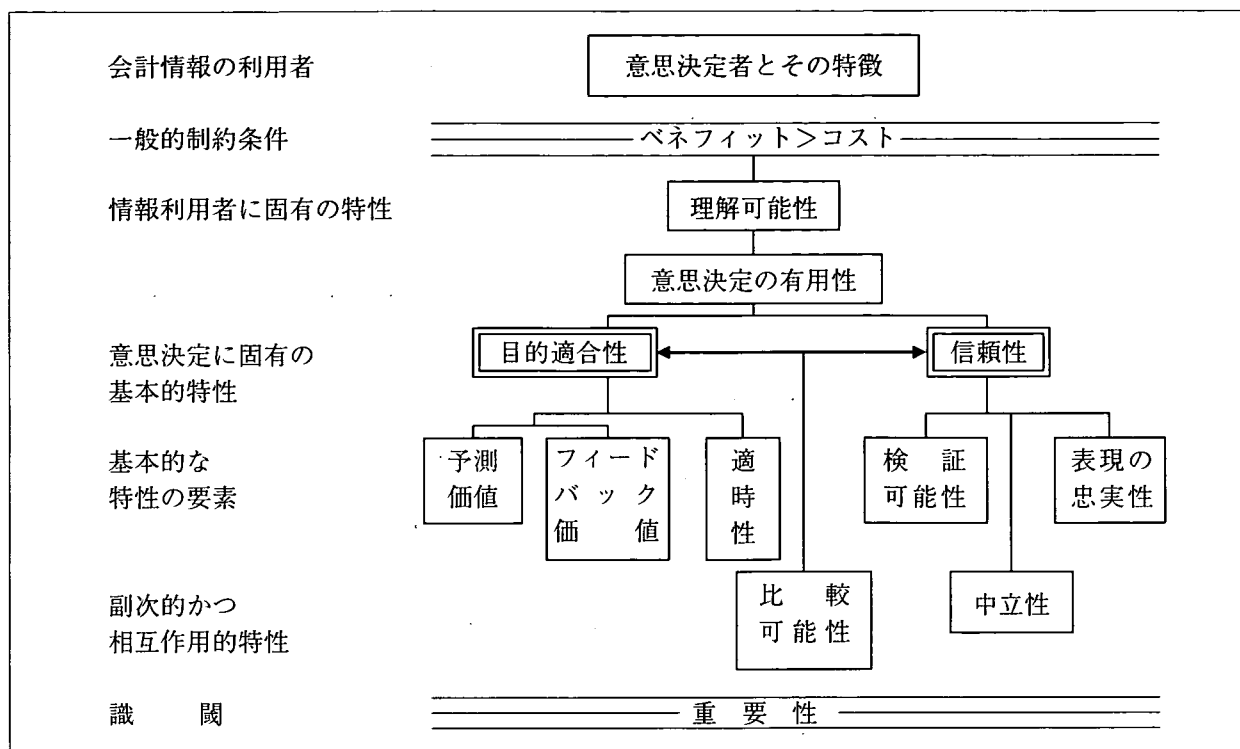
1) 管理会計基準の系譜については、西澤 脩稿「日米管理会計指針の系譜」『早稲田商学』第360・361合併号、1994年9月、23-44頁が詳しいので参照。

2) 日本公認会計士協会「（情報システム委員会研究報告第14号）会計情報システムの一般的具備要件」『JICPAジャーナル』第497号、1996年12月、112頁。

3) 同上報告書、112頁。

4) 同上報告書、112頁。

図表－１ FASB が規定する会計情報の質的要件の階層構造



(出所) 平松一夫・広瀬義州訳『FASB 財務会計の諸概念 (増補版)』中央経済社、2002 年、77 頁。

数量、取引金額等の情報が含まれる。また、処理結果と比較照合される、現金在高、実地棚卸高、残高証明書、保管証明書、残高確認回答書、取締役会議事録等の情報が含まれる⁵⁾。」としている。次に参照情報について以下のように定義する。

「参照情報とは、情報処理過程において、情報の交換、情報の付加及び処理の制御を行うために用いられるあらかじめ登録された情報をいう⁶⁾。」

この定義について上記報告書の注で「参照情報には、あらかじめ登録された取引先名、取引条件、取引先住所、商品名、商品単価、保管場所等の情報が含まれる⁷⁾。」とする。さらに集約情報について以下のように定義している。

「集約情報とは、事実情報を処理し、分類・集計した結果の情報をいう⁸⁾。」

この定義について上記報告書の注で「集約情報には、月別、相手先別、科目別、部門別等の合計件数、合計数量、合計金額、残高数量、残高金額等の情報が含まれる⁹⁾。」とする。

以上の日本公認会計士協会の情報システム委員会研究報告第 14 号「会計情報システムの一般的

5) 日本公認会計士協会「(情報システム委員会研究報告第 14 号) 会計情報システムの一般的具備要件」

『JICPA ジャーナル』第 497 号、1996 年 12 月、112 頁。

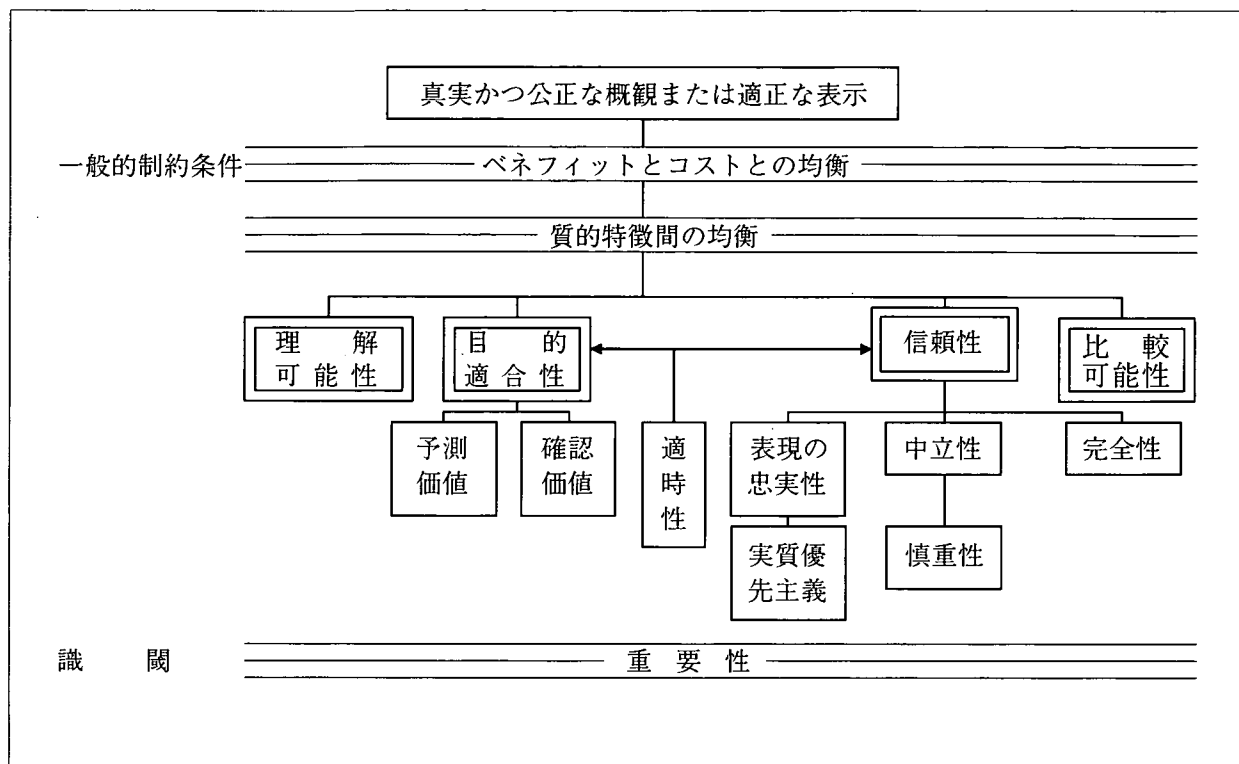
6) 同上報告書、112 頁。

7) 同上報告書、112 頁。

8) 同上報告書、112 頁。

9) 同上報告書、112 頁。

図表－２ IASC が規定する会計情報の質的要件の階層構造



（出所）広瀬義州・間島進吾編『コンメンタール国際会計基準Ⅰ』税務経理協会、1999年、59頁。

具備要件」における「会計情報」概念の考え方は、情報システムにおける処理過程で会計情報を取り扱う際の特性に着目して分類されている。すなわち、上記報告書の「会計情報」の分類は、会計情報システムの中での位置付けや他の会計情報との相対的な関係によって定義されるのである¹⁰⁾。会計情報は、現実には情報システムとりわけERPによって管理されているので、その概念はコンピュータ・ベースの会計情報システムの中で理解する必要があるといえる。

2. 会計情報の質的特性

会計情報の質的特性については、FASBが1980年に最初にSFAC No.2で公表しているが、図表－1は、その質的要件の階層構造を示している¹¹⁾。この図に示されている会計情報の質的要件は、前述のように財務会計情報に適用されるものである。本稿の課題は管理会計情報の質的基準を検討することにある。そのため、FASBとIASCによる会計情報の質的特性に関する報告書の内容は、いわば本稿の主題の前提として質的要件の階層構造の図を示すに止めて、ここでの詳細な説明や検討は割愛する。

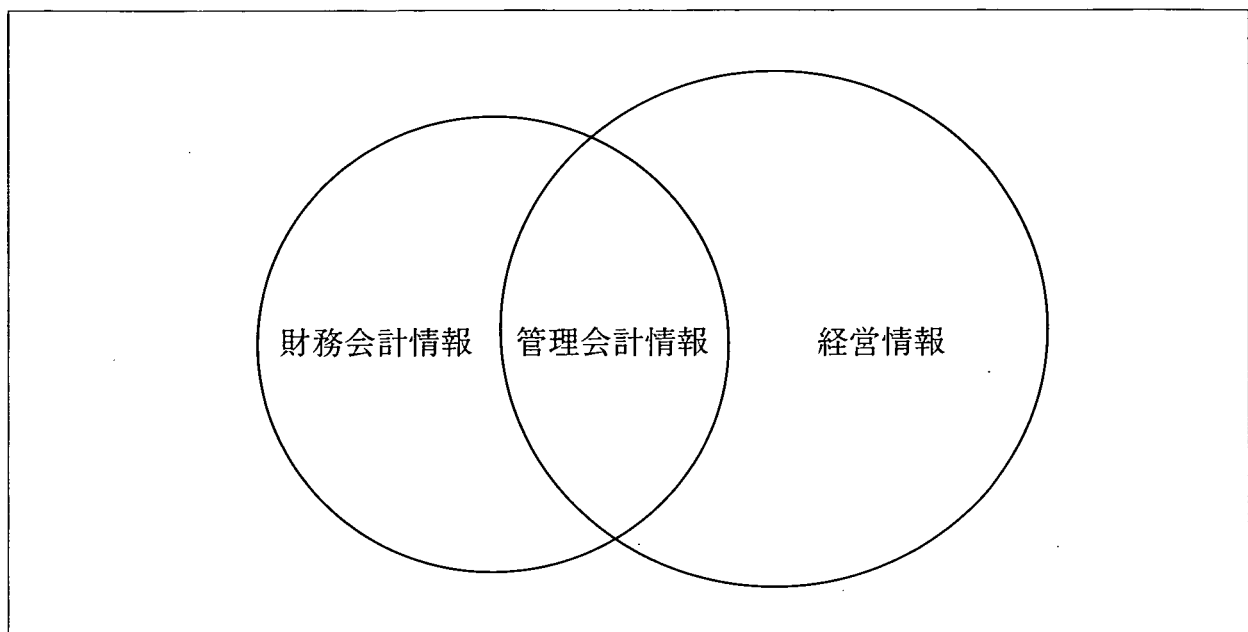
続いて図表－2のように、IASCが1989年に同様に会計情報の質的要件の階層構造を明らかに

10) 同上報告書、115頁。

11) 平松一夫・広瀬義州訳『FASB 財務会計の諸概念（増補版）』中央経済社、2002年、77頁。

12) 広瀬義州・間島進吾編『コンメンタール国際会計基準Ⅰ』税務経理協会、1999年、59頁。

図表－ 3 財務会計情報、管理会計情報および経営情報の関係



(注) 筆者が作成。

している¹²⁾。これについても、上記と同じ理由でここでは詳細な説明や検討は割愛する。

3. 財務会計情報と管理会計情報との関係

アメリカ会計学会の ASOBAT では会計情報基準として、以下の4つの基準が示されている¹³⁾。

- ①目的適合性
- ②検証可能性
- ③不 偏 性
- ④量的表現可能性

これらの4つの基準はこれを満たしているかどうかによって会計情報であるか否か、また、提供される会計情報が有用であるか否か、さらに、その有用性はどの程度のものであるかを判断するものである。一概に会計情報といっても、財務会計情報と管理会計情報とでは自らその利用目的が異なるわけであるから、これらの4つの基準の適用の仕方も異なってくる。4つの基準の中で①の目的適合性は最も基本的な基準であり、情報は促進することが意図されている活動または生ずることが期待される結果と関連を持つか、またはそれらと有効に結び付いていなければならないという要請である。②の検証可能性は、2人以上の適格者が同じ資料を調べたとすれば、本質的に類似した数値または結論が得られなければならないという要請である。③の不偏性は、事実を偏らずに決定し報告しなければならないという要請である。④の量的表現可能性は、報告する情報に数を割り当てることに関連している。すなわち貨幣価値によって測定された情報のみならず、物量単位によって

13) American Accounting Association, *A Statement of Basic Accounting Theory*, American Accounting Association, 1966, p. 7. (飯野利夫訳『アメリカ会計学会 基礎的会計理論』国元書房、1969年、11頁。)

測定された情報も会計情報である。しかし、後述するように、非財務的測定尺度によって測定された情報が会計情報であるか否かについては議論の分かれるところである。

ここで、財務会計情報と管理会計情報および経営情報の関係を少し説明しておこう。

図表－３は、それらの関係を示している。図の中の左側の小さな円で囲まれた部分の全体が会計情報である。そして、右側の大きな円と重なっている部分が管理会計情報であり、重なっていない部分が財務会計情報である。また、右側の大きな円で重なっていない部分が経営情報つまり会計情報以外のすべての企業の内部情報あるいは外部情報である。財務会計情報は貨幣価値で測定される情報であり、一方、管理会計情報は貨幣価値および物量単位で測定される情報である。経営情報は、企業に関連するさまざまな定量的情報および定性的情報から構成されている。

会計情報のうち管理会計情報は、その範囲の解釈を拡大していくと経営情報との区別が曖昧になる。現実の企業では、マネジメントにとってある情報が会計情報であろうと経営情報であろうとそれほど区別する必要はないといえる。例えば、製品の品質や顧客の満足度などに関する情報は経営情報である。しかし、それらの情報をスコアリングやランク付けなどの数量化技法によって量的に表現可能な情報に加工した場合には、加工ないし処理された情報は会計情報なのか、あるいは経営情報なのか判断が困難になってくる。

その具体例として、品質原価の測定の例があげられる。すなわち、品質原価の情報は管理会計情報であるといえるし、一方で、製品の品質それ自体に関する情報は経営情報であるといえる。とはいえ今日、業績管理ないし業績評価の測定尺度で非財務的業績評価指標が重視されていることを考えれば、会計情報と経営情報とを区別することに、それほど厳格になる必要はないといえる。むしろ重要なことは、マネジメントにとって役立つ情報つまり有用性の高い情報をいつ、誰のために、どのような形式で提供できるかである。

Ⅲ 管理会計情報の質的基準

1. 管理会計情報の質的要件

田中隆雄教授は、「管理会計情報の評価基準」として以下の7つをあげている¹⁴⁾。

①レリバンス（関連性）

②影響力

（下位基準）→（a）伝達力、（b）説得力、（c）単純性、明快性

③予測可能性

④測定可能性

⑤正確性

⑥整合性

⑦コスト・ベネフィット

田中隆雄教授は、管理会計情報の評価基準について上記7つをあげて以下のように説明している。

財務会計では会計処理が適正であるか否かは会計基準や法令、規則に照らし合わせて判定できる。しかしながら、管理会計はそうした基準に拘束されない。それでは、管理会計情報の作成や会計システムの設計あるいはそれらの評価に際して何を基準にすべきなのか、従来そのような基準は明示

14) 田中隆雄著『管理会計の知見（第2版）』森山書店、2002年、18-20頁。

的に示されてこなかった。しかし、そのような基準がなければ、管理会計情報、管理会計システムの開発目標を設定することも、現在のシステムや情報を評価することも恣意的になり兼ねない。そこで、管理会計情報の評価基準を提示するが、財務会計の場合のように、規制力を持たせるような性格のものではない。あくまでも自主的な判定基準であり、一つの指針にすぎない¹⁵⁾。

評価基準について①のレリバンス（関連性）は、いわゆる目的適合性であるが田中隆雄教授は説明の中で「目的適合性」の用語よりも「レリバンス」の用語の方が適切であることを指摘している。筆者は、この点は表現のニュアンスの違いであるので、別に問題にはならないと思う。②の影響性とは次のような意味である。すなわち、管理会計担当者は自ら企業の活動を管理するわけではなく、企業活動を管理するのはあくまでも管理者であるから、管理会計情報が管理者や従業員の活動に影響を与えなければ意味がない。そして、そのための下位基準として伝達力、説得力、単純性、明快性をあげている。この点は、管理会計情報によって管理者ないし従業員が自らの活動、例えば目標の達成や改善活動などに結び付けることが重要であることはいうまでもない。③の予測可能性は、予測対象期間が長いほど、また、予測の範囲が広いほど有益な情報である。④の測定可能性は、できる限り定量的な情報を示す必要があるといえる。⑤の正確性について管理会計情報は予測情報を含むので財務会計情報とは異なるが、情報が正確であることは重要なことである。その場合、情報の正確性のみならず情報の処理速度と報告頻度が重要であることも指摘されている。⑥の整合性は、組織目標の整合性の問題と同様に提供される管理会計情報間で整合性が必要であるとされている。この点は、企業の目標管理や優れた業績管理を行うために不可欠な論点であると思われる。⑦のコスト・ベネフィットは、管理会計情報の入手や作成には費用対効果によって選択する必要があるとする。管理会計情報といっても、現実には無限に膨大な情報を作成するわけではないので、換言すれば情報の簡潔性ないし要約された情報が用いられることが重要であることはいうまでもないであろう。

2. 経営情報基準の管理会計情報への適用

オブライエン（J.A.O'Brien）は、経営情報の質的基準について以下のような3つの側面から15項目の評価基準を列举している¹⁶⁾。

（1）時間の側面

- ①適時性
- ②鮮 度
- ③頻 度
- ④期間比較

（2）内容の側面

- ⑤正確性
- ⑥目的適合性
- ⑦完全性
- ⑧簡潔性

15) 田中隆雄著『管理会計の知見（第2版）』森山書店、2002年、18頁。

16) O'Brien, J.A. *Management Information Systems: Managing Information Technology in the E-Business Enterprise*, 5th ed., McGraw-Hill/Irwin, 2002, p.16.

⑨範 囲

⑩業 績（プロセスと結果）

（３）形式の側面

⑪明確性

⑫詳細度

⑬順 序

⑭プレゼンテーション

⑮メディア

オブライエンによる上記の経営情報基準はよく整理されたものであり、後述するように項目によっては管理会計情報の質的基準に適用できるといえる。

他方、マコッシュ（A.M.McCosh）＝スコット・モートン（M.S.Scott Morton）は、図表－４のように意思決定支援システムに関連して組織の階層構造による情報要求の相違について明らかにしている¹⁷⁾。

図表－４における情報の特性では、９つの項目についてその比較が行われている。管理階層の区分はアンソニーの階層構造モデルが用いられている。図表をみれば明らかなように、オペレーショナル・コントロールと戦略的計画では情報要求がきわめて対照的に異なっていることが理解できる。マネジメント・コントロールはその中間に位置付けられている。図表の中で項目⑤の「データベースの現在性」とは、データが最新のものであるか否かということである。つまり、例えばオペレーショナル・コントロールでは比較的新しいデータが用いられていることを示している。マコッシュ＝スコット・モートンが示した組織の階層構造による情報要求の相違に関する説明は、管理会計情

図表－４ 管理階層のレベルによる情報要求の相違

情報の特性	オペレーショナル・コントロール	マネジメント・コントロール	戦略的計画
①情 報 源	組織内中心→	組織外中心
②情報の範囲	明確に定義されるが、狭い→	非常に広い
③情報の集約度	詳 細 的→	集 約 的
④時間の範囲	歴 史 的→	未 来 的
⑤データベースの現在性	現 在 的→	過 去 的
⑥測 定 単 位	多様（比率、数量、性質など）→	金額その他
⑦情報の精度	高 い→	低 い
⑧変更の頻度	高 い→	低 い
⑨利 用 頻 度	高 い→	低 い

（出所）A.M.McCosh and M.S.Scott Morton,*Management Decision Support Systems*,The Macmillan Press Ltd.,1978,p.6.

17) McCosh,A.M.,and M.S.Scott Morton,*Management Decision Support Systems*,The Macmillan Press Ltd.,1978,p.6.

報の有用性について考える際に示唆に富むものであると思われる。

3. 管理会計情報の有用性

アメリカ会計学会は、1974年に「内部計画と統制の概念と基準に関する委員会報告」を公表している¹⁸⁾。その報告書は、まさに管理会計情報基準を取り上げたものであるが、その内容は以下のように要約できる。

「管理会計システムの選択に関するアプローチ」

- (1) 歴史的伝達法
- (2) 利用者意思決定モデル法
- (3) 情報評価法→コスト・ベネフィット・アプローチ→個々の情報の特性を考慮→管理会計システムを構成する活動を分類→①問題の特定化、②測定、③伝達、④反応

「標準原価計算における会計情報基準」

- (1) 問題の特定化→目的適合性
- (2) 測定→①中立性、継続性、統一性、比較可能性、②客観性、精確性、信頼性、正確性、検証可能性、追跡可能性、③適応可能性、弾力性
- (3) 伝達→適時性、集計
- (4) 反応→理解可能性、容認性、動機づけ、公正、目的の相互関連性

「製品価格決定における会計情報基準」

- (1) 問題の特定化→目的適合性
- (2) 測定→①弾力性、適応可能性、②正確性、信頼性、中立性、比較可能性、③継続性、客観性、精確性、追跡可能性、検証可能性、統一性
- (3) 伝達→適時性、集計
- (4) 反応→①理解可能性、容認性、目的の相互関連性、②公正、動機づけ

上記の報告書では、まず情報評価法によって個々の情報の特性を考慮し、管理会計システムを構成する活動を①問題の特定化、②測定、③伝達、④反応、の4つに分類している。それを踏まえて、「標準原価計算における会計情報基準」と「製品価格決定における会計情報基準」とに分けて、それぞれの4つの活動における情報特性を分類した。それぞれの会計情報基準の番号の意味は、例えば「標準原価計算における会計情報基準」の(2)測定の①中立性、継続性、統一性、比較可能性が第1優先順位(最重要)で、②客観性、精確性、信頼性、正確性、検証可能性、追跡可能性が第2優先順位(重要)で、③適応可能性、弾力性が第3優先順位(重要性が低い)ということである。

この報告書の特徴は、「標準原価計算」すなわち業績管理会計分野と「製品価格決定」すなわち意思決定会計分野とに分けて、会計情報基準をそれぞれの4つの活動における情報特性を分類した点である。すなわち、この報告書では、情報特性の数が多いので少し分かりにくい点もあるが、時

18) American Accounting Association, "Report of the Committee on Concepts and Standards—Internal Planning and Control," *The Accounting Review*, Supplement to Vol. XLIX, 1974, pp. 79–96. (青木茂男監修、櫻井通晴訳著『A.A.A. 原価・管理会計基準(増補版)』中央経済社、1981年、312–318頁。)

代の背景として管理会計研究に情報経済学の研究アプローチが取り入れられ、いわゆる情報評価アプローチが採用されてまとめられており、今日の管理会計研究に大きな影響を与えている点からしても、評価できるものであると思われる。

そのような理解から、アメリカ会計学会の1974年の「内部計画と統制の概念と基準に関する委員会報告」は管理会計情報の有用性について議論する場合に、必要不可欠な資料であるといえる。

4. 管理会計情報の機能

管理会計情報の機能については、通常、次の3つの点に分類されているといえる¹⁹⁾。

- ①実績記録情報
- ②注意喚起情報
- ③問題解決情報

①は実際には財務会計システムによって企業の活動が会計情報として記録されている。ただし、例えば実績記録としての原価計算情報などは、利用目的によって管理会計情報にも財務会計情報にもなることはいうまでもない。②については、例えば業績管理における差異分析の情報は目標を達成したか否かにより、目標未達成の場合は注意喚起情報として改善ないし是正措置を講ずるための基礎資料となる。③については意思決定問題における代替案の評価・選択のための管理会計情報の提供が典型的な例である。例えば差額原価収益分析や設備投資の経済性計算などの場合に用いられる管理会計上の技法や概念である。

管理会計情報の機能に関する理解としては、上記の説明で基本的に異論はないけれども、筆者は管理会計情報の機能として、以下の4つの機能に分類する²⁰⁾。

- ①意思決定支援機能
- ②業績管理支援機能
- ③業務管理支援機能
- ④経営革新支援機能

上記の4つの支援機能の①意思決定支援機能は、組織の管理階層のトップ、ミドル、ローアのあらゆるマネジメントの意思決定支援を含んでいる。②の業績管理支援機能は、主として組織の管理階層のミドル・マネジメントの業績管理活動、例えば予算管理などの全社的な業績管理に焦点が当てられている。③の業務管理支援機能は、現実の企業では統合業務管理システムで管理されるローワー・マネジメントの業務管理、例えば会計情報システム、購買管理システム、生産管理システム、販売管理システム、人事管理システム、固定資産管理システム、在庫管理システム、資金管理システム、債権債務管理システムなどの支援機能である。

④の経営革新支援機能は、通常の経営管理や業務管理とは別立てで行われるプロジェクト・マネジメント、例えば組織改革、ビジネス・プロセスの改革、M&Aによる新規事業への進出など例をあげれば多くあると考えられる。そして経営革新を行う場合には、新たな管理システムの導入を伴うのが通常である。換言すれば、それは新たなソフトウェアを導入することになる。管理会計システムについていえば、例えば新たにBSC（バランスト・スコアカード）を導入するとすると、当該企業は従来の経営管理の仕組みを大きく変更することになり、BSC導入のための膨大な作業と

19) 田中隆雄著、前掲書、15-16頁。

20) 本橋正美稿「会計情報システムの機能」『産業経理』第61巻第2号、2001年7月、39-42頁。

図表－ 5 管理会計情報の質的基準

評価基準（属性）	意思決定支援機能	経営革新支援機能	業績管理支援機能	業務管理支援機能
①目的適合性	◎	◎	◎	◎
②適時性	◎	◎	◎	◎
③戦略性	◎	◎	◎	○
④正確性	◎	○	◎	◎
⑤完全性（精度）	◎	○	◎	◎
⑥簡潔性（集約度）	◎	◎	○	○
⑦インセンティブ価値（動機づけ機能）	○	○	◎	◎
⑧理解可能性（単純性・明快性）	◎	○	◎	◎
⑨測定可能性（比較可能性）	○	○	◎	◎
⑩コスト・ベネフィット	△	△	△	△

（注）筆者が作成。

表の中の丸印の意味は次のとおりである。◎→最重要（第1順位）、○→重要（第2順位）、△→普通（第3順位）。

管理者や従業員への教育が必要となる。それは1つの大きなプロジェクト・マネジメントの問題であるといえる。そうした経営革新を支援する機能は、通常の経営管理の中での意思決定支援や業績管理支援とは異なり、いわば意思決定支援や業績管理支援、および業務管理支援のすべての支援機能を含んだプロジェクトの管理なのである。

上記の4つの支援機能、すなわち①意思決定支援機能、②業績管理支援機能、③業務管理支援機能、④経営革新支援機能は、現実には相互に関係があり、各機能が多少なりとも重複して実行されていることに注意すべきである。

さて、そのような管理会計情報の機能を踏まえて、管理会計情報の質的基準の問題を検討しよう。ボーランド（R.J.Boland,Jr.）は情報の質に関するイノベーションとして以下の3つの点を指摘している²¹⁾。

- ①形 式（カテゴリー、分類、種類）
- ②正確性（測定尺度、データ管理、スピード）
- ③分 析（論理、評価基準、価値）

上記の①は情報の形式面からのイノベーションで、さまざまな観点から情報を分類し、整理することである。②は情報の正確性の側面からのイノベーションで、どのような尺度を用いて測定するのかという点と、データ処理の管理面およびデータ処理の速度の点についての指摘である。③は情報分析の側面からのイノベーションであり、情報分析を行う際の考え方（論理）と、その情報の評価基準および価値についての問題である。

21) Boland,R.J.,Jr.,“Accounting as a Representational Craft:Lessons for Research on Information Systems,” in W.L.Currie and B.Galliers(eds.),*Rethinking Management Information Systems:An Interdisciplinary Perspective*,Oxford University Press, 1999,p.233.

ポーランドの指摘は、情報の質を高めるための方法として適切なアプローチであると思われる。

以上、考察してきた結果、筆者は図表－５のように管理会計情報の質的基準を一覧表にまとめる。

図表－５は筆者の管理会計情報に関する質的基準の考えをまとめたものである。以下で項目の若干の説明をする。

まず、縦軸の欄の４つの機能はすでに前述したとおりであるが、管理階層レベルで説明すれば、ここでの意思決定支援機能は管理階層のトップ、ミドル、ローアの各マネジメントの意思決定問題への支援機能を含んでいる。経営革新支援機能は、主としてトップ・マネジメントへの支援機能である。経営革新はトップ・マネジメントのリーダーシップの下で実行されるけれども、経営革新の実行にはミドルとローア・マネジメントが携わることは当然のことであるので、経営革新支援機能のための管理会計情報は主としてトップ・マネジメントへの支援機能としている。業績管理支援機能は、主としてミドルとローアのマネジメントへの支援機能であり、業務管理支援機能は、主としてローア・マネジメントへの支援機能である。

次に、横軸の行の評価基準（属性）の１０項目については、上から①～⑩の順序は重要性に従って項目をあげている。①目的適合性、②適時性はあえて説明するまでもないが、それぞれ第１順位、第２順位で重要であることを示している。目的適合性の概念は、情報の質的基準の中で質の広範な意味を含んでいるので、第１順位であることに異論はないと思われる。適時性の概念は目的適合性に含まれているという考え方もあるが、タイムリーな情報提供は必要不可欠で重要なことであるので、ここでは目的適合性と区別して第２順位としている。③の戦略性は、管理会計は戦略の実行を支援する管理のための技法や概念であると理解するので、第３順位で重要であることを意味している。④の正確性、⑤の完全性（精度）、⑥の簡潔性（集約度）は、管理会計情報の特性として重要な評価基準ないし属性であるので、それぞれ第４順位、第５順位、第６順位に位置づけている。

⑦のインセンティブ価値（動機づけ機能）に関連して、ヤング（D.W.Young）は管理会計情報の基準として組織の動機づけの要素に注意すべきであることを強調している²²⁾。ヤングの指摘は重要な点であるので、筆者は評価基準の⑦インセンティブ価値（動機づけ機能）に取り入れている。この点は、組織の業績管理ないし組織有効性と管理会計情報あるいは管理会計システムの評価とが密接な関係にあることに注意すべきである²³⁾。

次に、⑧の理解可能性（単純性・明快性）と⑨の測定可能性（比較可能性）は、重要性の優先順位は低いけれども、やはり管理会計情報の特性として重要であるので、それぞれ第８順位、第９順位に位置づけている。

⑩のコスト・ベネフィットの評価基準は、今日、管理会計情報のみならずその他の企業のあらゆる情報が情報システム、換言すればERPで統合されて管理されているので、情報システムの費用対効果の問題として理解すべきである。したがって、現在、企業ではインフラとしての情報システムの整備ないし構築は必要不可欠な問題であり、情報システムの進化に合わせて継続的に情報システムを改革していかなければならないといえる。そのため、管理会計情報のコスト・ベネフィットの問題は、例えば情報の電子化やペーパーレス化の推進の問題になってくるとと思われる。つまり必

22) Young,D.W.,*Techniques of Management Accounting:An Essential Guide for Managers and Financial Professionals*,McGraw－Hill,2003,p.234,pp.248－254.

23) 本橋正美稿「組織有効性と管理会計システムの有効性評価」『明治大学社会科学研究所紀要』第41巻 第1号、2002年10月、281－299頁。

要な管理会計情報を要約してリアルタイムで提供する一方、膨大かつ無駄と思われる情報は出力せずに電子的に情報をやり取りする方法が今後さらに進んでいくと思われる。

なお、図表－5の中の丸印の意味で、◎→最重要（第1順位）、○→重要（第2順位）、△→普通（第3順位）の順位づけは相対的なものであると理解すべきである。それぞれの支援機能を組織の管理階層レベルで区分して重要性を当てはめているので、場合によっては重要性の度合いが異なることもあると考えられる。

IV 結 論

以上のように、本稿では管理会計情報の質的特性の問題について考察を行った。本稿で検討した論点をまとめると、以下のようになる。

まず、管理会計情報の質的基準の前提として会計情報の特性について明らかにした。日本公認会計士協会の情報システム委員会研究報告第14号「会計情報システムの一般的具備要件」を取り上げて、会計情報の意義を検討した。次いで、FASBとIASCによる会計情報の質的特性を取り上げ、さらに、財務会計情報と管理会計情報との関係についてASOBATを手がかりに論究した。

次に、本稿の主要な課題である管理会計情報の質的基準の問題として、田中隆雄教授の説明を取り上げて管理会計情報の質的要件について検討し、また、オブライエンとマコッシュ＝スコット・モートンの説を引用して経営情報基準の管理会計情報への適用に関して明らかにした。さらに、アメリカ会計学会が1974年に公表した「内部計画と統制の概念と基準に関する委員会報告」を取り上げて管理会計情報の有用性に論究し、最後に、管理会計情報の機能の側面から管理会計情報の質的基準について検討し、若干の筆者の見解を明らかにした。

以上、本稿で考察したことを要約した。今後の課題として、管理会計情報の質的基準を具体的な管理会計技法や概念にどのように適用するのか、あるいは、そうした問題が企業でどのように捉えられているのか、そしてまた、どのように考えたらよいのかなどの問題がある。そうした問題は、アンケートによる実態調査や聞き取り調査などで検証する必要がある。これらの研究は筆者の今後の課題とし、他日を期したいと考えている。

【参考文献】

- 〔1〕 *American Accounting Association, A Statement of Basic Accounting Theory*, American Accounting Association, 1966. (飯野利夫訳『アメリカ会計学会 基礎的会計理論』国元書房、1969年。)
- 〔2〕 American Accounting Association, "Report of the Committee on Concepts and Standards — Internal Planning and Control," *The Accounting Review*, Supplement to Vol. XLIX, 1974, pp. 79-96. (青木茂男監修、櫻井通晴訳著『A.A.A. 原価・管理会計基準 (増補版)』中央経済社、1981年、312-318頁。)
- 〔3〕 Boland, R.J., Jr., "Accounting as a Representational Craft: Lessons for Research on Information Systems," in W.L. Currie and B. Galliers (eds.), *Rethinking Management Information Systems: An Interdisciplinary Perspective*, Oxford University Press, 1999.
- 〔4〕 平松一夫・広瀬義州訳『FASB 財務会計の諸概念 (増補版)』中央経済社、2002年。
- 〔5〕 広瀬義州・間島進吾編『コンメンタール国際会計基準 I』税務経理協会、1999年。
- 〔6〕 McCosh, A.M., and M.S. Scott Morton, *Management Decision Support Systems*, The Macmillan

Press Ltd.,1978.

- 〔7〕 本橋正美稿「会計情報システムの機能」『産業経理』第 61 巻第 2 号、2001 年 7 月、39-45 頁。
- 〔8〕 本橋正美稿「組織有効性と管理会計システムの有効性評価」『明治大学社会科学研究所紀要』第 41 巻第 1 号、2002 年 10 月、281-299 頁。
- 〔9〕 西澤 脩稿「日米管理会計指針の系譜」『早稲田商学』第 360・361 合併号、1994 年 9 月、23-44 頁。
- 〔10〕 日本公認会計士協会「(情報システム委員会研究報告第 14 号) 会計情報システムの一般的具備要件」『JICPA ジャーナル』第 497 号、1996 年 12 月、111-120 頁。
- 〔11〕 O'Brien,J.A.,*Management Information Systems:Managing Information Technology in the E-Business Enterprise*,5 th ed.,McGraw-Hill/Irwin,2002.
- 〔12〕 田中隆雄著『管理会計の知見 (第 2 版)』森山書店、2002 年。
- 〔13〕 Young,D.W.,*Techniques of Management Accounting:An Essential Guide for Managers and Financial Professionals*,McGraw-Hill,2003.